

NE_GERICHTE TA.2006.6 vom 7. Juli 2008

NE Tribunal cantonal, 2008-07-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.2006.6

FR: NE_GERICHTE TA.2006.6 du 7 juillet 2008

IT: NE_GERICHTE TA.2006.6 del 7 luglio 2008

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

Le Tribunal fiscal a déclaré le recours irrecevable en ce qu'il concernait l'impôt fédéral direct, pour cause de tardiveté, les feries judiciaires ne s'appliquant pas à cet impôt. Les recourants ne semblent pas le contester, à raison. Tant la jurisprudence fédérale que la doctrine considèrent que les délais fixés dans la LIFD représentent une réglementation complète, ne laissant pas de place pour une réglementation cantonale parallèle, en particulier pour ce qui concerne les feries judiciaires (ATF du 18.12.2003, 2A.474/2003 et les références citées; RDAF 2006 II 187 cons.2). L'objectif d'harmonisation poursuivi par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID, entrée en vigueur le 01.01.1993) n'affecte pas cette interprétation de la LIFD, la question restant ouverte de savoir jusqu'où les cantons peuvent prévoir pour les impôts cantonaux des réglementations divergentes en matière de calcul des délais, des procédures parallèles devant être prévues dès le 1er janvier 2001 pour l'IFD et les impôts directs cantonaux (ATF du 15.02.2006, 2A.70/2006 cons.3). Le recours, déposé le 14 septembre 2004 contre une décision du 22 juillet 2004, l'est dès lors après le délai de 30 jours prévu à l'article 140 al.1 LIFD. C'est donc à raison que le Tribunal fiscal l'a déclaré irrecevable.

E. 3

Les recourants contestent le principe de l'imposition au niveau de l'impôt cantonal et communal (ci-après aussi : ICC) des versements reçus par B. pour son engagement en qualité de sapeur-pompier volontaire, en particulier de sa solde. a) L'article 19 al.1 LCdir prévoit que "[l]'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine". Cette imposition de principe de tous les revenus est également prévue, dans une rédaction très légèrement différente, aux articles 7 al.1 LHID et 16 al.1 LIFD, puisque ces dispositions stipulent respectivement que "[l]'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier [...]" et que "[l]'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques". Au titre des exceptions à l'imposition de principe de tous les revenus, l'article 27 litt.f LCdir prévoit que "[s]ont seuls exonérés de l'impôt [...] f. la solde du service militaire et l'indemnité de fonction du service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil". Cette disposition reprend le libellé de l'article 7 al.4 litt.h LHID. Sa formulation s'écarte de celle de l'article 24 litt.f LIFD, en ce sens que cette dernière disposition est rédigée comme suit : "Sont exonérés de l'impôt [...]"

f. la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil". b) Selon la jurisprudence du Tribunal administratif neuchâtelois, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJN 1986, p.162, 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID, qui fixe notamment les principes sur la base desquels les cantons doivent prélever l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, interprétant la LHID sous l'angle téléologique, il convient de tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) en vue de laquelle la LIFD constitue un élément d'interprétation important (RF 59/2004, p.346 cons.6 et les références cités), sans qu'il soit strictement obligatoire (RF 60/2005, p.122-129 = StE 2005 A 23.1 no 9). Dans cette perspective et compte tenu du fait que l'article 7 al.4 LHID reprend l'article 24 LIFD, dont le libellé est - sous réserve du terme "seuls" - semblable à celui de l'article 27 LCdir, l'examen des exonérations au régime de l'imposition du revenu des personnes physiques peut être effectué pour l'ICC sur la base de la jurisprudence et de la doctrine relatives à la LIFD et à la LHID. La seule différence significative de rédaction entre ces dispositions, à savoir "Sont exonérés de l'impôt [...]" pour la LIFD et "Sont seuls exonérés de l'impôt" pour la LHID et la LCdir sera traitée spécifiquement. c) Selon le Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales. Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le véritable sens de la norme; en particulier, il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 132 III 226, 237 cons.3.3.5 et les références cités, ATF 131 II 697, 702 cons.4.1, 131 II 710, 715 cons.4.1). A cet égard, le sens littéral de la norme n'est pas forcément déterminant mais bien plus son application correcte au cas concret, qui doit conduire à un résultat satisfaisant du point de vue de la ratio legis (ATF 131 III 33, 35 cons.2). Lorsque plusieurs interprétations sont possibles, le juge doit choisir celle qui est conforme à la Constitution. L'interprétation conforme à la constitution trouve cependant ses limites lorsque la lettre et le sens de la loi sont clairs, quand bien même il en résulte une inconstitutionnalité (ATF 131 II 697, 703 cons.4.1 et les références citées, ATF 131 II 710, 716 cons.4.1 et les références citées). Cette limitation ne s'applique cependant que pour l'examen des lois fédérales, que le juge doit appliquer en vertu de l'article 190 Cst.féd., la constitutionnalité des lois cantonales devant être vérifiée, respectivement sanctionnée par toute autorité judiciaire appelée à les appliquer (art.86 Cst.NE; Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol.I, 2e éd., Berne 2006, n. 2276, p.793). d) La jurisprudence du Tribunal fédéral et la doctrine majoritaire retiennent que les revenus des personnes physiques sont saisis par une clause générale d'imposition, soit celle contenue à l'article 16

al.1 LIFD. Certains revenus sont ensuite énumérés à titre exemplatif aux articles 17 à 23, alors que d'autres, figurant sur une liste exhaustive (Revue Fiscale 2005, p.676; Noël, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, no1 ad art.16), sont exonérés sous l'article 24 LIFD (Noël, op.cit., n°1 ad art.24). Une partie de la doctrine, dont Locher, retient que la liste des exonérations n'est pas exhaustive (Locher, Kommentar zum DBG, vol.I, Bâle 2001, no1 ad art.24), perdant toutefois de vue à la fois les complications pratiques engendrées par la non-exhaustivité des exceptions et les principes généraux qui sous-tendent le droit des contributions publiques. A cet égard, on rappellera que le principe de la légalité est expressément garanti en matière fiscale par l'article 127 al.1 Cst. féd., aux termes duquel "[I]es principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi". Ce principe s'applique strictement en droit fiscal et ne souffre aucune exception. La base légale formelle sur laquelle le prélèvement de l'impôt repose doit se prononcer sur tous les éléments essentiels de l'imposition, notamment aussi sur les exceptions au régime ordinaire (Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p.27-28, ATF 122 I 305, 318, 103 Ia 505, 512 cités; v. aussi Oberson, Le principe de la légalité en droit des contributions publiques, in : RDAF 1996, p. 265, 269). Le principe de la légalité, dont la valeur est absolue en droit fiscal, appuie ainsi l'interprétation de l'article 24 LIFD comme étant une liste fermée, ce que l'interprétation littérale du texte clair des articles 7 al.4 LHID et 27 LCdir corrobore. Ceux-ci précisent en effet que sont "seuls" exonérés les revenus figurant sur la liste qu'ils dressent. Ce libellé est tout à fait clair. A ce titre, la LHID a même conduit le législateur fribourgeois à modifier la loi cantonale d'impôt. Celle-ci prévoyait précédemment l'exonération de la solde du feu (art.33 litt.e aLICD). Cette exonération était devenue contraire à la LHID, son article 7 al.1 en prévoyant l'imposition de tous les revenus faute de figurer sur la liste exhaustive de l'article 7 al.4 LHID (arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 19.03.2004, publié à la RFJ 2004, p.86-92 et à la RDAF 2004 II 455 cons.1a). On retiendra en conséquence que la liste de l'article 27 LCdir, au même titre que celle de l'article 24 LIFD, est exhaustive, ce que les recourants ne semblent du reste pas mettre en cause, plaidant pour la reconnaissance d'une "lacune pure" que le juge serait appelé à combler.

E. 4

a) La jurisprudence et la doctrine reconnaissent trois types de lacunes. Il y a lacune proprement dite (ou lacune authentique) lorsque la loi ne contient aucune règle sur un point essentiel à son application. Une telle lacune proprement dite a été reconnue lorsqu'une loi ne contient aucune disposition transitoire (ATF 107 Ib 198) ou par l'absence de dispositions sur la prescription des obligations de droit public (ATF 98 Ib 351). Sont également lacunaires des réglementations qui, appliquées à des situations particulières, aboutissent à des résultats contraires à la systématique ou aux objectifs de la loi. On part alors de l'idée que le législateur, s'il avait vu le problème, aurait prévu un régime topique. On parle alors d'inconséquence législative ("planwidrige Unvollständigkeit"). Finalement, il y a lacune improprement dite lorsque la loi apporte au problème posé une solution insatisfaisante. La frontière entre la deuxième et la troisième catégorie de lacunes est floue mais néanmoins nécessaire : ni l'autorité d'application ni le juge n'ont compétence pour rectifier la politique législative, et ils ne peuvent donc combler les lacunes improprement dites. Ils ne peuvent se substituer au législateur que si la contrariété systématique ou téléologique – soit l'"inconséquence" de la deuxième catégorie – est manifeste (Moor, Droit administratif, vol.1 Les fondements généraux, Berne 1994, p.154-155). Ceci vaut

aussi en matière fiscale, le juge ne pouvant combler que les lacunes proprement dites, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (ATF 131 II 562 , 567-568 cons.3.5). En l'espèce, les recourants plaident pour l'existence d'une "lacune pure", traduction libre de la "echte Gesetzeslücke" (ATF 132 III 707 , 711), qui correspond à la lacune proprement dite ou authentique. b) Dans le cas de l'article 24 litt.f LIFD, doctrine et jurisprudence s'accordent pour considérer que le législateur a entendu exonérer la solde des différents services obligatoires de défense en Suisse, soit celle du service militaire, du service de protection civile et du service civil, ce dernier étant effectué en remplacement du service militaire par ceux qui le refusent (Noël , op.cit., n. 36 ad art. 24 LIFD). Appelé à juger de l'extension, sous l'AIFD, de l'exonération de la solde militaire aux indemnités – non mentionnées dans l'ancienne loi – touchées dans le cadre du service de protection civile, le Tribunal fédéral avait retenu que le principe sous-tendant ces exonérations était la nature de remboursement de frais de ces deux versements, solde d'une part et indemnités de l'autre. En ce sens, il ne s'agit en réalité pas d'un revenu (ATF 105 Ib 1 , Archives 48, p.425). L'exonération ne concerne en revanche pas les indemnités reçues pour des services de défense professionnels ou volontaires (ATF 71 I 359, Archives 14, p.191 pour les indemnités spéciales pour l'entraînement des pilotes d'avion; ATF 105 Ib 1 précité pour les indemnités hors service d'un chef de protection civile). Les services ne relevant pas de la défense nationale ne bénéficient pas non plus de l'exonération (par exemple le service communal du feu, cité par Noël , op.cit., n. 38 ad art.34 LIFD). Ils échappent toutefois à l'impôt s'il est démontré que les indemnités reçues ne font que dédommager l'intéressé pour les dépenses encourues, sans en dépasser le montant (Zigerlid/Jud , in Zweifel/Athanas, Kommentar DGB, no24 ad art.24; Locher , op.cit., n°47 ad art.24). c) On constate donc que la jurisprudence et la doctrine majoritaire considèrent, dans la perspective de l'article 24 LIFD qui est reconnu comme exhaustif, que seul le volet obligatoire des services de défense est exonéré. La motivation avancée réside dans la présomption que les versements reçus au titre de solde, d'indemnité de fonction ou d'argent de poche couvrent les dépenses encourues pour servir la défense nationale et ne constituent pas un revenu. C'est du reste cette motivation qui avait fondé l'arrêt fribourgeois dont les recourants se prévalent en vain (arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 19.03.2004 précité cons.1b). Les juges fribourgeois ont en effet retenu que la solde du feu et les indemnités semblables sont exclues de l'impôt par définition - et non pas en vertu d'une disposition légale - pour autant qu'elles ne représentent que la compensation de frais. Quant aux montants versés en plus, il s'agit de revenus provenant d'une activité accessoire et non pas du remboursement des frais liés aux charges de la fonction. Or, les frais ayant ici été déduits de manière forfaitaire, il s'imposait de frapper le solde de l'impôt sur le revenu. Les montants touchés par le sapeur-pompier dépassent le remboursement de ses frais, ce que les recourants admettent, à tout le moins pour ce qui ne touche pas aux "indemnités pour des services de piquet en week-end". Reste à déterminer si on est en présence d'une "lacune pure", respectivement d'une lacune que le juge serait appelé à combler. d) Le texte de la loi, y compris son caractère exhaustif déjà traité ci-dessus, peut être considéré comme clair. On peut, dans un tel contexte, d'ores et déjà douter du fait qu'un texte de loi clair puisse être parallèlement lacunaire. Cela étant, ni l'article 24 LIFD, ni l'article 27 LCdir ne souffrent d'une lacune proprement dite, le législateur ayant dressé un catalogue - limitatif - des exonérations, sans y inclure la solde des sapeurs-pompiers. Il a choisi cette exclusion et n'a pas "oublié" ce type de revenu. La motion Banga dont se prévalent les recourants souligne du reste qu' "il est clair que le Parlement fédéral n'entendait pas exonérer la solde du

service du feu" (motion 04.3179 du 19.03.2004). Cette exonération n'est pas un élément "essentiel" à l'application de la loi. On ne peut pas non plus considérer qu'il y a ici une inconséquence législative qui permettrait au juge d'y remédier : le fait d'imposer la solde du pompier volontaire alors que celle du soldat est exonérée trouve différentes justifications. Il ne s'agit en tous les cas pas d'une inconséquence manifeste, la seule à laquelle le juge peut remédier. Les arguments avancés par les recourants pour soutenir le contraire ne convainquent pas. Le parallélisme qu'ils veulent voir entre le service militaire (et ses substituts) et l'activité de sapeur-pompier volontaire existe certes en ce sens qu'il s'agit d'activités exercées toutes deux en faveur de la collectivité publique, mais la comparaison s'arrête là. D'une part, l'activité de sapeur-pompier est volontaire, ce qui la différencie déjà fondamentalement des activités visées par l'article 24 litt.f LIFD. D'autre part, les activités exercées au profit d'institutions de pure utilité publique - institutions qui peuvent très bien elles-mêmes être exonérées au sens des articles 56 litt.g LIFD et 81 litt.f LCdir - ne se trouvent pas non plus exclues de toute imposition auprès de celui qui les exerce en étant indemnisé, voire salarié. Cette imposition, conforme au principe général d'imposition de tous les revenus des personnes physiques, a lieu même si la motivation du contribuable à exercer cette activité de pure utilité publique n'est pas exclusivement, ou même pas du tout, lucrative. Si on devait suivre le contribuable, tout revenu tiré d'une activité exercée dans l'intérêt de la collectivité devrait être exonéré de l'impôt, ce qui ne peut à l'évidence pas être le cas (à titre d'exemple, on rappellera l'imposition complète et incontestée des délégués du CICR; ATF du 26.07.2004, 2A.475/2003). Le fait qu'une motion parlementaire (motion Banga) soit nécessaire pour amender la loi dans le sens d'une exonération de la solde du sapeur-pompier est la preuve que celle-ci ne l'est pas aujourd'hui. On ne peut retenir des débats parlementaires que la modification, respectivement l'ajout législatif envisagé ne fait qu'explicitement ce que le législateur voulait précédemment sans l'avoir dit ou en l'ayant oublié. La motion le dit du reste explicitement. Il s'agit bien plus d'une exonération nouvelle. On relèvera encore que la motion en question motive l'exonération par le fait que la rémunération du sapeur-pompier compenserait les "risques physiques encourus au titre de l'assistance à personne en danger". L'argument tiré de la compensation des frais inhérents à l'engagement n'est plus invoqué. A toutes fins utiles, on soulignera que l'exonération envisagée ne porte que sur la solde, le Conseil fédéral ayant, en proposant d'accepter la motion, indiqué qu'il fallait "délimiter la frontière entre la solde pour service au sein du corps des sapeurs-pompiers, les indemnités pour cadres, les indemnités pour service de piquet et les salaires des pompiers professionnels" (avis du Conseil fédéral du 26.05.2004 sur la motion Banga). En définitive, l'article 24 litt.f LIFD ne souffre pas d'une lacune, qu'elle soit proprement dite ou qu'elle résulte d'une inconséquence législative. La question de savoir si une lacune improprement dite existe, soit la situation où la loi apporte au problème en cause une solution insatisfaisante peut rester ouverte : même s'il en allait ainsi, le juge ne pourrait y remédier.

E. 5

Les recourants se plaignent en outre du forfait que le service des contributions a retenu pour les frais déductibles de l'activité accessoire, ainsi que du fait que les "indemnités pour des services de piquet en week-end" ont été imposées alors même qu'elles ne feraient que couvrir les frais encourus par B. pour se mettre à disposition les fins de semaine. Ces griefs peuvent être examinés ensemble. a) L'article 29 LCdir énumère à son premier alinéa les frais d'acquisition du revenu qui peuvent être déduits du revenu, citant plus précisément les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu du travail (a), les frais

supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipe (b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (c) et les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée et les frais de reconversion professionnels (d). L'alinéa 2 de cette disposition prévoit que les frais cités sous lettres a à c sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant revendiquer une déduction plus importante des postes a et c s'il justifie des frais plus élevés. L'article 32 du règlement général d'application de la LCdir (RELCdir du 01.11.2000) prévoit qu'une déduction forfaitaire est autorisée pour les frais du contribuable qui exerce occasionnellement une activité lucrative accessoire (al.1). Ce forfait est fixé, dans sa version en vigueur en 2003, à 20 % du revenu net, mais au minimum 700 francs par an et au maximum 2'200 francs par an (al.2). En complément de ce forfait, on peut considérer que la possibilité d'invoquer des frais effectifs plus élevés existe également pour l'activité lucrative accessoire, dans le cadre de l'article 29 al.2 LCdir . b) Le service des contributions a, sur le principe, admis "par mesure de simplification" une déduction de 3'200 francs au titre de compensation des frais, montant augmenté de la déduction de 20 %, comprise entre 700 francs et 2'200 francs . Concrètement, les revenus déclarés par les époux B. ont cependant fait l'objet de deux déductions de 2'500 francs , la première par l'indication du seul revenu net (déduction déjà faite des 2'500 francs revendiqués) et la seconde par l'application de la déduction sur le revenu net lors de la taxation. Cette double déduction n'a pas été corrigée lors de la procédure de taxation, ni devant le Tribunal fiscal. Dans une argumentation difficile à suivre, les recourants plaident pour l'exonération totale du poste "Indemnité pour des services de piquet en week-end" par 2'400 francs en ce qu'il servirait à couvrir les frais pour l'engagement du sapeur-pompier durant les fins de semaines, tout en revendiquant une déduction forfaitaire qui ne serait pas limitée aux 3'200 francs qualifiés d'arbitraires. c) En l'espèce, le service des contributions - si on fait abstraction de la déduction réelle qui a été effectuée par 5'000 francs en raison de la prise en compte de la déduction de 2'500 francs à double, suite à une erreur non rectifiée par le service – entendait appliquer aux contribuables un système de déductions (3'200 francs plus le forfait de l'art.32 RELCdir) plus favorable que celui imposé par la loi. Cette faculté ne lui appartenait cependant pas, ce système étant manifestement contra legem. En effet, face à un revenu dépendant accessoire imposable et faute de justificatifs tendant à une déduction supérieure, l'autorité fiscale ne peut accorder que les déductions forfaitaires prévues expressément dans la loi, à savoir en l'espèce le 20 % dudit revenu, respectivement un minimum de 700 francs et un maximum de 2'200 francs . Vu le contexte, on renoncera cependant à une reformatio in pejus, le service des contributions puis le Tribunal fiscal y ayant précédemment renoncé. Une telle reformatio in pejus est certes possible sur la base de l'article 43 al.3 LPJA, auquel l'article 216e al.3 LCdir renvoie, elle suppose cependant, outre le respect du droit d'être entendu du contribuable, que la décision soit manifestement erronée et que la correction revête une importance notable (pour cette question sous la LIFD, v. Casanova, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n.4 ad art.143 LIFD). Cette importance notable fait ici défaut. Les différents arguments avancés pour justifier des déductions supérieures doivent céder le pas devant le principe de la légalité, qu'il s'agisse d'une mesure visant à encourager les activités en faveur de la collectivité ou encore de la prise en compte d'une plus grande part de frais. A cet égard, si la dimension "remboursement de frais" avait été la motivation avancée par le Tribunal fédéral pour exonérer les indemnités de protection civile, elle ne saurait être retenue ici : lorsque le sapeur-pompier concerné encourt des frais excédant le forfait compris entre 700 francs et 2'200 francs, la loi lui laisse précisément la faculté de les prouver pour les déduire. Or, les

époux B. n'ont pas indiqué avec précision, ni prouvé, des frais qui excéderaient le forfait prévu par le règlement, et encore moins les deux fois 2'500 francs, soit les 5'000 francs effectivement admis en déduction. Dans ce contexte, tant le forfait retenu par le service des contributions que le refus de considérer les 2'400 francs d' "indemnité[s] pour des services de piquet en week-end" doivent être confirmés. On relèvera encore que la déduction concrètement obtenue par les recourants, soit 5'000 francs sur 6'520 francs, représentant plus de 76 % du revenu accessoire, dépasse largement à la fois le 20 % du revenu concerné et le plafond de 2'200 francs retenu, en l'absence de justificatifs de frais supplémentaires, par l'article 32 RELCdir. Dans leur mémoire, les recourants critiquent encore le système même du forfait imposé par l'article 32 RELCdir dans la mesure où il aurait pour effet de privilégier le sapeur-pompier qui n'est que très peu mobilisé et sanctionner celui qui se sacrifie le plus pour rendre service à la collectivité. Les recourants, qui se contentent de critiquer de manière générale une disposition réglementaire, perdent ici de vue que la déduction forfaitaire vise les frais d'acquisition du revenu. Or, chacun sait que ces frais sont proportionnellement plus élevés pour celui dont les engagements sont isolés par rapport à celui dont ils sont fréquents. En effet, certains frais de base sont incompressibles et incombent à quiconque exerce une activité accessoire. D'autres sont récurrents en fonction de la fréquence des engagements. Les forfaits prévus par l'article 32 RELCdir en tiennent compte en octroyant une déduction minimale de 700 francs, peu importe l'engagement effectif, et en plafonnant de manière relative la déduction de celui qui s'engage plus, le contribuable pouvant justifier des frais supérieurs. Ceci n'a rien d'arbitraire.

E. 6

Enfin, les recourants font valoir que la décision du service des contributions d'imposer les montants reçus par B. du fait de son engagement en qualité de sapeur-pompier volontaire violerait les " principes de non-rétroactivité d'une décision et d'égalité de traitement". La décision d'imposer dorénavant les revenus des sapeurs-pompiers volontaires aurait été communiquée le 11 juin 2004 seulement, pour être appliquée aux contribuables n'ayant pas encore fait l'objet d'une décision de taxation pour l'année 2003. Ils se fondent également sur le droit coutumier pour revendiquer l'exonération de la solde des sapeurs-pompiers. Pour trancher ce grief, on examinera les conditions auxquelles une autorité administrative peut changer une pratique établie. a) Le principe de la légalité est d'application large en matière fiscale, au point qu'il prévaut sur le principe de l'égalité, avec pour conséquence qu'une personne ne peut en principe pas invoquer l'égalité dans l'illégalité, sauf dans l'hypothèse où l'administration annonce qu'elle persévèrera avec sa pratique illégale (Bellanger, in : Les procédures en droit fiscal – Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal, publication OREF, 2e éd., Berne 2005, p.67). Lorsqu'une autorité reconnaît expressément l'illégalité d'une pratique antérieure déterminée et affirme son intention de se conformer désormais à la loi, le principe de l'égalité de traitement doit céder le pas à celui de la légalité, pour autant toutefois que ladite autorité soit en mesure de concrétiser effectivement son intention en appliquant réellement la loi de manière correcte (Bellanger, op.cit., p.67). Un changement de pratique ne peut déployer d'effets que pour l'avenir (Bellanger, op.cit., p.66). Une pratique qui se révèle erronée ne peut être maintenue; sa modification peut notamment se justifier par une meilleure appréciation de la ratio legis (bessere Erkenntnis der ratio legis; ATF 124 V 118, 124). Un changement de sa pratique par l'administration, même s'il ne viole pas le principe de la bonne foi au sens strict (ce principe de la bonne foi exigeant des assurances précises données dans un cas concret), est à mettre en relation avec

ce principe. La doctrine qualifie les circulaires administratives destinées à codifier la pratique de l'administration d'ordonnances administratives à effet externe (Bellanger , op.cit., p.63-64). N'ayant pas été publiées conformément aux règles régissant les actes législatifs, ces ordonnances n'ont pas force obligatoire pour les administrés. Ces derniers peuvent cependant s'en prévaloir dans la mesure où ils en ont connaissance. L'existence de l'ordonnance crée, selon le principe de la bonne foi, une attente légitime à ce que l'administration se conforme à la circulaire, mais pas un droit à ce que cela soit le cas. Seul un renseignement donné dans une situation concrète peut avoir comme conséquence de lier l'administration. La circulaire ne fait que codifier une pratique et ne dispense pas l'autorité de procéder à un examen détaillé du cas d'espèce. Elle peut adopter, cas échéant, une solution différente de celle préconisée par la circulaire, sous réserve d'une violation du principe de l'égalité de traitement (Bellanger , op.cit., p.63-64). Ces conséquences, valables pour les circulaires administratives, sont transposées mutatis mutandis à la pratique administrative. Elle ne lie pas les juridictions et "le seul effet de la bonne foi dans ce cas est d'imposer aux autorités d'avertir à temps les particuliers si la nouvelle pratique porte une atteinte irrémédiable à un droit de procédure. Au-delà de cette exigence, l'effet de la bonne foi cesse. En particulier, les administrés ne peuvent se prévaloir de la seule existence de l'ancienne pratique pour obtenir un traitement conforme à celle-ci" (Bellanger , op.cit., p.64). La jurisprudence (ATF 121 II 473 , 478 et 110 Ib 382, 383-384) met en évidence un élément supplémentaire : les directives, instructions et autres circulaires servent à créer une pratique administrative uniforme. Les autorités d'exécution doivent les respecter pour autant qu'elles expriment fidèlement le sens de la loi (ATF 121 II 473 , traduit in JT 1997 I 370, 373). Une pratique administrative peut être modifiée aux mêmes conditions que celles dans lesquelles elle a été instaurée (Bellanger , op.cit., p.63) : si la pratique est informelle, la modification pourra intervenir de manière également informelle. S'agissant encore du pouvoir d'examen de l'autorité de taxation, on ne saurait reconnaître aux limitations qui résultent de la loi en matière de rappel d'impôt (art.151 al.2 LIFD; 221 al.2 LCdir) une application étendue au point d'interdire à l'administration de procéder à un réexamen de la situation du contribuable d'une période fiscale à l'autre. En d'autres termes, si une évaluation faite par l'autorité suite à une déclaration complète et précise du contribuable de ses éléments imposables ne peut être remise en cause - pour une taxation entrée en force - dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, l'administration conserve la possibilité de revenir sur le traitement réservé aux dits éléments imposables durant une période fiscale subséquente, dont la taxation n'est pas encore entrée en force. b) En l'espèce, la pratique (ou droit coutumier) d'exonération dont les recourants se prévalent est clairement contra legem (v. cons.3, 4 ci-dessus). Sous cet angle, la pratique antérieure ne pouvait pas seulement être modifiée, elle le devait. Reste à voir si cette modification de pratique administrative est intervenue dans le respect des principes de l'égalité de traitement et de la bonne foi, dont la portée est toutefois limitée en ce cas. Le service des contributions a communiqué le 10 avril 2003 - et non pas seulement le 11 juin 2004 comme les recourants le soutiennent - sa volonté d'imposer les revenus concernés au président de la fédération neuchâteloise des sapeurs-pompiers. Le courrier en cause faisait suite à plusieurs entretiens que ledit service avait eus avec ce dernier. La question avait été soulevée par une commune neuchâteloise dont les soldes avaient fortement augmenté les années précédentes. Le problème était donc débattu non seulement au sein des autorités fiscales mais également auprès des communes et du corps des sapeurs-pompiers. Le Conseil communal de La Chaux-de-Fonds avait été informé de l'obligation de déclarer et d'imposer les soldes le 15

janvier 2003. Rien n'indique qu'il s'agisse de la seule commune officiellement informée. Ceci ne changerait au demeurant rien, puisque le canal d'information choisi pour toucher tous les sapeurs-pompiers (i.e. un courrier au président de la Fédération des sapeurs-pompiers neuchâtelois, association faîtière des sapeurs-pompiers de ce canton) apparaît tout à fait adéquat : en informant la personne hiérarchiquement supérieure à tous les sapeurs-pompiers, à charge pour celui-ci de transmettre l'information, on touchait tous les sapeurs-pompiers, ce qu'une information directe aux contribuables concernés ne permettait pas. Du reste, les relations entre le service des contributions et le président de la fédération des sapeurs-pompiers neuchâtelois laissent apparaître que ce dernier avait endossé la qualité de représentant - certes informel - de la catégorie de contribuables concernés. A charge donc pour lui de les informer. Sauf à écrire à tous les contribuables neuchâtelois, ce qui était manifestement disproportionné, une correspondance aux contribuables ayant précédemment déclaré des revenus de sapeurs-pompiers volontaires - pour peu qu'il y en ait au vu de la pratique antérieure alléguée - n'aurait pas touché ceux qui ont commencé leur engagement en 2003, respectivement ceux qui n'auraient pas déclaré ces indemnités précédemment, et aurait inutilement informé des contribuables qui avaient cessé leurs activités dans l'intervalle. La communication de la nouvelle pratique n'avait pas non plus sa place dans les informations générales adressées à tous les contribuables avec les formulaires de déclaration d'impôt, ces informations étant par définition générales et ne pouvant développer la situation de chaque catégorie de contribuables. Les recourants ne peuvent donc pas se plaindre de n'avoir pas été informés. Le courrier du 19 février 2004 de B. à l'autorité fiscale en est la preuve. Intervenue début 2003, l'information formelle a été communiquée en temps utile pour la période fiscale 2003. L'administration n'était pas liée par le traitement précédemment accordé. Il n'y a pas au dossier d'indications concrètes selon lesquelles seules les personnes qui n'auraient pas été taxées au 11 juin 2004 pour l'année 2003 se verraient imposées sur les revenus litigieux. Les recourants ne sont donc pas victimes d'une inégalité de traitement. On a vu que l'adaptation de l'ancienne pratique à la lettre claire de la loi a été annoncée le 10 avril 2003 déjà, le courrier du 11 juin 2004 ne faisant que répéter ce que les contribuables concernés devaient déjà savoir. Le principe de la bonne foi, de portée limitée en l'absence d'assurances concrètes données à un administré, n'est pas non plus violé, la nouvelle pratique ayant été annoncée suffisamment tôt et avec une telle clarté que les contribuables ne pouvaient que s'y conformer.

E. 7

L'argument tiré de l'exclusion de l'obligation de cotiser sur les indemnités analogues à la solde dans les services du feu contenue à l'article 6 al.2 litt.a RAVS tombe à faux. Le traitement réservé par le législateur à un revenu dans d'autres domaines que le droit fiscal n'influence pas ce dernier, lorsque la disposition fiscale est claire, comme c'est le cas ici. Tout au plus aurait-on pu tenir compte de cet élément s'il avait fallu procéder à une interprétation systématique de la disposition de la LCdir en cause, ce qui n'a pas été nécessaire, vu précisément le texte clair de l'article 27 LCdir . Hormis cette dimension de l'interprétation législative, les dispositions fiscales et celles des assurances sociales sont indépendantes les unes des autres. Contrairement à ce que les recourants tentent de tirer du jugement du Tribunal fiscal, il n'existe pas d'obligation d'harmoniser les deux systèmes, comme il en existe par exemple par le biais de la LHID en matière d'impôt fédéral direct et d'impôts directs cantonaux et communaux. En définitive, le recours doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable, et le jugement rendu le 22 novembre 2005 par le Tribunal fiscal doit être confirmé.

E. 8

Les recourants succombant, les frais seront mis à leur charge, en compensation avec leur avance (art.47 LPJA). Ils ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art.48 LPJA a contrario).

E. 19

al.1LCdirprévoit que "[l]'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine". Cette imposition de principe de tous les revenus est également prévue, dans une rédaction très légèrement différente, aux articles 7 al.1 LHID et 16 al.1 LIFD, puisque ces dispositions stipulent respectivement que "[l]'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier []" et que "[l]'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques".

Au titre des exceptions à l'imposition de principe de tous les revenus, l'article 27 litt.fLCdirprévoit que "[s]ont seuls exonérés de l'impôt [] f. la solde du service militaire et l'indemnité de fonction du service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil". Cette disposition reprend le libellé de l'article 7 al.4 litt.h LHID. Sa formulation s'écarte de celle de l'article 24 litt.f LIFD, en ce sens que cette dernière disposition est rédigée comme suit : "Sont exonérés de l'impôt [] f. la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil".

b) Selon la jurisprudence du Tribunal administratif neuchâtelois, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJV 1986, p.162, 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID, qui fixe notamment les principes sur la base desquels les cantons doivent prélever l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, interprétant la LHID sous l'angle téléologique, il convient de tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre Confédération, cantons et communes) en vue de laquelle la LIFD constitue un élément d'interprétation important (RF 59/2004, p.346 cons.6 et les références cités), sans qu'il soit strictement obligatoire (RF 60/2005, p.122-129 = StE 2005 A 23.1 no 9). Dans cette perspective et compte tenu du fait que l'article 7 al.4 LHID reprend l'article 24 LIFD, dont le libellé est - sous réserve du terme "seuls" - semblable à celui de l'article 27LCdir, l'examen des exonérations au régime de l'imposition du revenu des personnes physiques peut être effectué pour l'ICC sur la base de la jurisprudence et de la doctrine relatives à la LIFD et à la LHID. La seule différence significative de rédaction entre ces dispositions, à savoir "Sont exonérés de l'impôt []" pour la LIFD et "Sontseulsexonérés de l'impôt" pour la LHID et laLCdirsera traitée spécifiquement.

c)Selon le Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas

absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales. Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le véritable sens de la norme; en particulier, il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 132 III 226, 237 cons.3.3.5 et les références citées, ATF 131 II 697, 702 cons.4.1, 131 II 710, 715 cons.4.1). A cet égard, le sens littéral de la norme n'est pas forcément déterminant mais bien plus son application correcte au cas concret, qui doit conduire à un résultat satisfaisant du point de vue de la ratio legis (ATF 131 III 33, 35 cons.2).

Lorsque plusieurs interprétations sont possibles, le juge doit choisir celle qui est conforme à la Constitution. L'interprétation conforme à la constitution trouve cependant ses limites lorsque la lettre et le sens de la loi sont clairs, quand bien même il en résulte une inconstitutionnalité (ATF 131 II 697, 703 cons.4.1 et les références citées, ATF 131 II 710, 716 cons.4.1 et les références citées). Cette limitation ne s'applique cependant que pour l'examen des lois fédérales, que le juge doit appliquer en vertu de l'article 190 Cst.féd., la constitutionnalité des lois cantonales devant être vérifiée, respectivement sanctionnée par toute autorité judiciaire appelée à les appliquer (art.86 Cst.NE; Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol.I, 2e éd., Berne 2006, n. 2276, p.793).

d) La jurisprudence du Tribunal fédéral et la doctrine majoritaire retiennent que les revenus des personnes physiques sont saisis par une clause générale d'imposition, soit celle contenue à l'article 16 al.1 LIFD. Certains revenus sont ensuite énumérés à titre exemplatif aux articles 17 à 23, alors que d'autres, figurant sur une liste exhaustive (Revue Fiscale 2005, p.676; Noël, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, no1 ad art.16), sont exonérés sous l'article 24 LIFD (Noël, op.cit., n°1 ad art.24). Une partie de la doctrine, dont Locher, retient que la liste des exonérations n'est pas exhaustive (Locher, Kommentar zum DBG, vol.I, Bâle 2001, no1 ad art.24), perdant toutefois de vue à la fois les complications pratiques engendrées par la non-exhaustivité des exceptions et les principes généraux qui sous-tendent le droit des contributions publiques.

A cet égard, on rappellera que le principe de la légalité est expressément garanti en matière fiscale par l'article 127 al.1 Cst. féd., aux termes duquel "[l]es principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi". Ce principe s'applique strictement en droit fiscal et ne souffre aucune exception. La base légale formelle sur laquelle le prélèvement de l'impôt repose doit se prononcer sur tous les éléments essentiels de l'imposition, notamment aussi sur les exceptions au régime ordinaire (Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p.27-28, ATF 122 I 305, 318, 103 Ia 505, 512 cités; v. aussi Oberson, Le principe de la légalité en droit des contributions publiques, in : RDAF 1996, p. 265, 269).

Le principe de la légalité, dont la valeur est absolue en droit fiscal, appuie ainsi l'interprétation de l'article 24 LIFD comme étant une liste fermée, ce que l'interprétation littérale du texte clair des articles 7 al.4 LHID et 27LCdircorrobore. Ceux-ci précisent en effet que sont "seuls" exonérés les revenus figurant sur la liste qu'ils dressent. Ce libellé est tout à fait clair. A ce titre, la LHID a même conduit le législateur fribourgeois à modifier la loi cantonale d'impôt. Celle-ci prévoyait précédemment l'exonération de la solde du

feu (art.33 litt.e aLICD). Cette exonération était devenue contraire à la LHID, son article 7 al.1 en prévoyant l'imposition de tous les revenus faute de figurer sur la liste exhaustive de l'article 7 al.4 LHID (arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 19.03.2004, publié à la RFJ 2004, p.86-92 et à la RDAF 2004 II 455 cons.1a).

On retiendra en conséquence que la liste de l'article 27LCdir, au même titre que celle de l'article 24 LIFD, est exhaustive, ce que les recourants ne semblent du reste pas mettre en cause, plaidant pour la reconnaissance d'une "lacune pure" que le juge serait appelé à combler.

4.a) La jurisprudence et la doctrine reconnaissent trois types de lacunes. Il y a lacune proprement dite (ou lacune authentique) lorsque la loi ne contient aucune règle sur un point essentiel à son application. Une telle lacune proprement dite a été reconnue lorsqu'une loi ne contient aucune disposition transitoire (ATF 107 Ib 198) ou par l'absence de dispositions sur la prescription des obligations de droit public (ATF 98 Ib 351). Sont également lacunaires des réglementations qui, appliquées à des situations particulières, aboutissent à des résultats contraires à la systématique ou aux objectifs de la loi. On part alors de l'idée que le législateur, s'il avait vu le problème, aurait prévu un régime topique. On parle alors d'inconséquence législative ("planwidrige Unvollständigkeit"). Finalement, il y a lacune improprement dite lorsque la loi apporte au problème posé une solution insatisfaisante. La frontière entre la deuxième et la troisième catégorie de lacunes est floue mais néanmoins nécessaire : ni l'autorité d'application ni le juge n'ont compétence pour rectifier la politique législative, et ils ne peuvent donc combler les lacunes improprement dites. Ils ne peuvent se substituer au législateur que si la contrariété systématique ou téléologique soit l'"inconséquence" de la deuxième catégorie - est manifeste (Moor, Droit administratif, vol.1 Les fondements généraux, Berne 1994, p.154-155). Ceci vaut aussi en matière fiscale, le juge ne pouvant combler que les lacunes proprement dites, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (ATF 131 II 562, 567-568 cons.3.5).

En l'espèce, les recourants plaident pour l'existence d'une "lacune pure", traduction libre de la "echte Gesetzeslücke" (ATF 132 III 707, 711), qui correspond à la lacune proprement dite ou authentique.

b) Dans le cas de l'article 24 litt.f LIFD, doctrine et jurisprudence s'accordent pour considérer que le législateur a entendu exonérer la solde des différents services obligatoires de défense en Suisse, soit celle du service militaire, du service de protection civile et du service civil, ce dernier étant effectué en remplacement du service militaire par ceux qui le refusent (Noël, op.cit., n. 36 ad art. 24 LIFD). Appelé à juger de l'extension, sous l'AIFD, de l'exonération de la solde militaire aux indemnités non mentionnées dans l'ancienne loi touchées dans le cadre du service de protection civile, le Tribunal fédéral avait retenu que le principe sous-tendant ces exonérations était la nature de remboursement de frais de ces deux versements, solde d'une part et indemnités de l'autre. En ce sens, il ne s'agit en réalité pas d'un revenu (ATF 105 Ib 1, Archives 48, p.425). L'exonération ne concerne en revanche pas les indemnités reçues pour des services de défense professionnels ou volontaires (ATF 71 I 359, Archives 14, p.191 pour les indemnités spéciales pour l'entraînement des pilotes d'avion; ATF 105 Ib 1 précité pour les indemnités hors service d'un chef de protection civile). Les services ne relevant pas de la défense nationale ne bénéficient pas non plus de l'exonération (par exemple le service communal du feu, cité par Noël, op.cit., n. 38 ad art.34 LIFD). Ils échappent toutefois à l'impôt s'il est démontré

que les indemnités reçues ne font que dédommager l'intéressé pour les dépenses encourues, sans en dépasser le montant (Zigerlid/Jud, in Zweifel/Athanas, Kommentar DGB, no24 ad art.24; Locher, op.cit., n°47 ad art.24).

c) On constate donc que la jurisprudence et la doctrine majoritaire considèrent, dans la perspective de l'article 24 LIFD qui est reconnu comme exhaustif, que seul le volet obligatoire des services de défense est exonéré. La motivation avancée réside dans la présomption que les versements reçus au titre de solde, d'indemnité de fonction ou d'argent de poche couvrent les dépenses encourues pour servir la défense nationale et ne constituent pas un revenu. C'est du reste cette motivation qui avait fondé l'arrêt fribourgeois dont les recourants se prévalent en vain (arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 19.03.2004 précité cons.1b). Les juges fribourgeois ont en effet retenu que la solde du feu et les indemnités semblables sont exclues de l'impôt par définition - et non pas en vertu d'une disposition légale - pour autant qu'elles ne représentent que la compensation de frais. Quant aux montants versés en plus, il s'agit de revenus provenant d'une activité accessoire et non pas du remboursement des frais liés aux charges de la fonction. Or, les frais ayant ici été déduits de manière forfaitaire, il s'imposait de frapper le solde de l'impôt sur le revenu. Les montants touchés par le sapeur-pompier dépassent le remboursement de ses frais, ce que les recourants admettent, à tout le moins pour ce qui ne touche pas aux "indemnités pour des services de piquet en week-end". Reste à déterminer si on est en présence d'une "lacune pure", respectivement d'une lacune que le juge serait appelé à combler.

d) Le texte de la loi, y compris son caractère exhaustif déjà traité ci-dessus, peut être considéré comme clair. On peut, dans un tel contexte, d'ores et déjà douter du fait qu'un texte de loi clair puisse être parallèlement lacunaire. Cela étant, ni l'article 24 LIFD, ni l'article 27LCdirne souffrent d'une lacune proprement dite, le législateur ayant dressé un catalogue - limitatif - des exonérations, sans y inclure la solde des sapeurs-pompiers. Il a choisi cette exclusion et n'a pas "oublié" ce type de revenu. La motion Banga dont se prévalent les recourants souligne du reste qu'"il est clair que le Parlement fédéral n'entendait pas exonérer la solde du service du feu" (motion 04.3179 du 19.03.2004). Cette exonération n'est pas un élément "essentiel" à l'application de la loi.

On ne peut pas non plus considérer qu'il y a ici une inconséquence législative qui permettrait au juge d'y remédier : le fait d'imposer la solde du pompier volontaire alors que celle du soldat est exonérée trouve différentes justifications. Il ne s'agit en tous les cas pas d'une inconséquence manifeste, la seule à laquelle le juge peut remédier.

Les arguments avancés par les recourants pour soutenir le contraire ne convainquent pas. Le parallélisme qu'ils veulent voir entre le service militaire (et ses substituts) et l'activité de sapeur-pompier volontaire existe certes en ce sens qu'il s'agit d'activités exercées toutes deux en faveur de la collectivité publique, mais la comparaison s'arrête là. D'une part, l'activité de sapeur-pompier est volontaire, ce qui la différencie déjà fondamentalement des activités visées par l'article 24 litt.f LIFD. D'autre part, les activités exercées au profit d'institutions de pure utilité publique - institutions qui peuvent très bien elles-mêmes être exonérées au sens des articles 56 litt.g LIFD et 81 litt.fLCdir- ne se trouvent pas non plus exclues de toute imposition auprès de celui qui les exerce en étant indemnisé, voire salarié. Cette imposition, conforme au principe général d'imposition de tous les revenus des personnes physiques, a lieu même si la motivation du contribuable à exercer cette activité de pure utilité publique n'est pas exclusivement, ou même pas du tout, lucrative. Si on

devait suivre le contribuable, tout revenu tiré d'une activité exercée dans l'intérêt de la collectivité devrait être exonéré de l'impôt, ce qui ne peut à l'évidence pas être le cas (à titre d'exemple, on rappellera l'imposition complète et incontestée des délégués du CICR; ATF du 26.07.2004, 2A.475/2003).

Le fait qu'une motion parlementaire (motion Banga) soit nécessaire pour amender la loi dans le sens d'une exonération de la solde du sapeur-pompier est la preuve que celle-ci ne l'est pas aujourd'hui. On ne peut retenir des débats parlementaires que la modification, respectivement l'ajout législatif envisagé ne fait qu'explicitier ce que le législateur voulait précédemment sans l'avoir dit ou en l'ayant oublié. La motion le dit du reste explicitement. Il s'agit bien plus d'une exonération nouvelle. On relèvera encore que la motion en question motive l'exonération par le fait que la rémunération du sapeur-pompier compenserait les "risques physiques encourus au titre de l'assistance à personne en danger". L'argument tiré de la compensation des frais inhérents à l'engagement n'est plus invoqué. A toutes fins utiles, on soulignera que l'exonération envisagée ne porte que sur la solde, le Conseil fédéral ayant, en proposant d'accepter la motion, indiqué qu'il fallait "délimiter la frontière entre la solde pour service au sein du corps des sapeurs-pompiers, les indemnités pour cadres, les indemnités pour service de piquet et les salaires des pompiers professionnels" (avis du Conseil fédéral du 26.05.2004 sur la motion Banga).

En définitive, l'article

E. 24

litt.f LIFD ne souffre pas d'une lacune, qu'elle soit proprement dite ou qu'elle résulte d'une inconséquence législative. La question de savoir si une lacune improprement dite existe, soit la situation où la loi apporte au problème en cause une solution insatisfaisante peut rester ouverte : même s'il en allait ainsi, le juge ne pourrait y remédier.

5. Les recourants se plaignent en outre du forfait que le service des contributions a retenu pour les frais déductibles de l'activité accessoire, ainsi que du fait que les "indemnités pour des services de piquet en week-end" ont été imposées alors même qu'elles ne feraient que couvrir les frais encourus par B. pour se mettre à disposition les fins de semaine. Ces griefs peuvent être examinés ensemble.

a) L'article 29LCdir énumère à son premier alinéa les frais d'acquisition du revenu qui peuvent être déduits du revenu, citant plus précisément les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu du travail (a), les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipe (b), les autres frais indispensables à l'exercice de la profession (c) et les frais de perfectionnement en rapport avec l'activité exercée et les frais de reconversion professionnels (d). L'alinéa 2 de cette disposition prévoit que les frais cités sous lettres a à c sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant revendiquer une déduction plus importante des postes a et c s'il justifie des frais plus élevés.

L'article 32 du règlement général d'application de la LCdir (RELCDir du 01.11.2000) prévoit qu'une déduction forfaitaire est autorisée pour les frais du contribuable qui exerce occasionnellement une activité lucrative accessoire (al.1). Ce forfait est fixé, dans sa version en vigueur en 2003, à 20 % du revenu net, mais au minimum 700 francs par an et au maximum 2'200 francs par an (al.2). En complément de ce forfait, on peut considérer que la possibilité d'invoquer des frais effectifs plus élevés existe également pour l'activité lucrative accessoire, dans le cadre de l'article 29 al.2 LCdir.

b) Le service des contributions a, sur le principe, admis "par mesure de simplification" une déduction de 3'200francs au titre de compensation des frais, montant augmenté de la déduction de 20 %, comprise entre 700francs et 2'200francs. Concrètement, les revenus déclarés par les époux B. ont cependant fait l'objet de deux déductions de 2'500francs, la première par l'indication du seul revenu net (déduction déjà faite des 2'500francs revendiqués) et la seconde par l'application de la déduction sur le revenu net lors de la taxation. Cette double déduction n'a pas été corrigée lors de la procédure de taxation, ni devant le Tribunal fiscal.

Dans une argumentation difficile à suivre, les recourants plaident pour l'exonération totale du poste "Indemnité pour des services de piquet en week-end" par 2'400francs en ce qu'il servirait à couvrir les frais pour l'engagement du sapeur-pompier durant les fins de semaines, tout en revendiquant une déduction forfaitaire qui ne serait pas limitée aux 3'200francs qualifiés d'arbitraires.

c) En l'espèce, le service des contributions - si on fait abstraction de la déduction réelle qui a été effectuée par 5'000francs en raison de la prise en compte de la déduction de 2'500francs à double, suite à une erreur non rectifiée par le service - entendait appliquer aux contribuables un système de déductions (3'200francs plus le forfait de l'art. 32RELCdir) plus favorable que celui imposé par la loi. Cette faculté ne lui appartenait cependant pas, ce système étant manifestement contra legem. En effet, face à un revenu dépendant accessoire imposable et faute de justificatifs tendant à une déduction supérieure, l'autorité fiscale ne peut accorder que les déductions forfaitaires prévues expressément dans la loi, à savoir en l'espèce le 20 % dudit revenu, respectivement un minimum de 700francs et un maximum de 2'200francs. Vu le contexte, on renoncera cependant à une reformatio in pejus, le service des contributions puis le Tribunal fiscal y ayant précédemment renoncé. Une telle reformatio in pejus est certes possible sur la base de l'article 43 al. 3 LPJA, auquel l'article 216e al. 3 LCdir renvoie, elle suppose cependant, outre le respect du droit d'être entendu du contribuable, que la décision soit manifestement erronée et que la correction revête une importance notable (pour cette question sous la LIFD, v. Casanova, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n. 4 ad art. 143 LIFD). Cette importance notable fait ici défaut.

Les différents arguments avancés pour justifier des déductions supérieures doivent céder le pas devant le principe de la légalité, qu'il s'agisse d'une mesure visant à encourager les activités en faveur de la collectivité ou encore de la prise en compte d'une plus grande part de frais. A cet égard, si la dimension "remboursement de frais" avait été la motivation avancée par le Tribunal fédéral pour exonérer les indemnités de protection civile, elle ne saurait être retenue ici : lorsque le sapeur-pompier concerné encourt des frais excédant le forfait compris entre 700francs et 2'200francs, la loi lui laisse précisément la faculté de les prouver pour les déduire. Or, les époux B. n'ont pas indiqué avec précision, ni prouvé, des frais qui excéderaient le forfait prévu par le règlement, et encore moins les deux fois 2'500francs, soit les 5'000francs effectivement admis en déduction. Dans ce contexte, tant le forfait retenu par le service des contributions que le refus de considérer les 2'400francs d'"indemnité[s] pour des services de piquet en week-end" doivent être confirmés. On relèvera encore que la déduction concrètement obtenue par les recourants, soit 5'000francs sur 6'520francs, représentant plus de 76 % du revenu accessoire, dépasse largement à la fois le 20 % du revenu concerné et le plafond de 2'200francs retenu, en l'absence de justificatifs de frais supplémentaires, par l'article 32RELCdir.

Dans leur mémoire, les recourants critiquent encore le système même du forfait imposé par l'article 32 RE LC dans la mesure où il aurait pour effet de privilégier le sapeur-pompier qui n'est que très peu mobilisé et sanctionner celui qui se sacrifie le plus pour rendre service à la collectivité. Les recourants, qui se contentent de critiquer de manière générale une disposition réglementaire, perdent ici de vue que la déduction forfaitaire vise les frais d'acquisition du revenu. Or, chacun sait que ces frais sont proportionnellement plus élevés pour celui dont les engagements sont isolés par rapport à celui dont ils sont fréquents. En effet, certains frais de base sont incompressibles et incombent à quiconque exerce une activité accessoire. D'autres sont récurrents en fonction de la fréquence des engagements. Les forfaits prévus par l'article 32 RE LC tiennent compte en octroyant une déduction minimale de 700 francs, peu importe l'engagement effectif, et en plafonnant de manière relative la déduction de celui qui s'engage plus, le contribuable pouvant justifier des frais supérieurs. Ceci n'a rien d'arbitraire.

6. Finalement, les recourants font valoir que la décision du service des contributions d'imposer les montants reçus par B. du fait de son engagement en qualité de sapeur-pompier volontaire violerait les "principes de non-rétroactivité d'une décision et d'égalité de traitement". La décision d'imposer dorénavant les revenus des sapeurs-pompiers volontaires aurait été communiquée le 11 juin 2004 seulement, pour être appliquée aux contribuables n'ayant pas encore fait l'objet d'une décision de taxation pour l'année 2003. Ils se fondent également sur le droit coutumier pour revendiquer l'exonération de la solde des sapeurs-pompiers. Pour trancher ce grief, on examinera les conditions auxquelles une autorité administrative peut changer une pratique établie.

a) Le principe de la légalité est d'application large en matière fiscale, au point qu'il prévaut sur le principe de l'égalité, avec pour conséquence qu'une personne ne peut en principe pas invoquer l'égalité dans l'illégalité, sauf dans l'hypothèse où l'administration annonce qu'elle persévèrera avec sa pratique illégale (Bellanger, in : Les procédures en droit fiscal ■ Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal, publication OREF, 2e éd., Berne 2005, p.67). Lorsqu'une autorité reconnaît expressément l'illégalité d'une pratique antérieure déterminée et affirme son intention de se conformer désormais à la loi, le principe de l'égalité de traitement doit céder le pas à celui de la légalité, pour autant toutefois que ladite autorité soit en mesure de concrétiser effectivement son intention en appliquant réellement la loi de manière correcte (Bellanger, op.cit., p.67). Un changement de pratique ne peut déployer d'effets que pour l'avenir (Bellanger, op.cit., p.66). Une pratique qui se révèle erronée ne peut être maintenue; sa modification peut notamment se justifier par une meilleure appréciation de la ratio legis (bessere Erkenntnis der ratio legis; ATF 124 V 118, 124).

Un changement de sa pratique par l'administration, même s'il ne viole pas le principe de la bonne foi au sens strict (ce principe de la bonne foi exigeant des assurances précises données dans un cas concret), est à mettre en relation avec ce principe.

La doctrine qualifie les circulaires administratives destinées à codifier la pratique de l'administration d'ordonnances administratives à effet externe (Bellanger, op.cit., p.63-64). N'ayant pas été publiées conformément aux règles régissant les actes législatifs, ces ordonnances n'ont pas force obligatoire pour les administrés. Ces derniers peuvent cependant s'en prévaloir dans la mesure où ils en ont connaissance. L'existence de l'ordonnance crée, selon le principe de la bonne foi, une attente légitime à ce que l'administration se conforme à la circulaire, mais pas un droit à ce que cela soit le cas. Seul

un renseignement donné dans une situation concrète peut avoir comme conséquence de lier l'administration. La circulaire ne fait que codifier une pratique et ne dispense pas l'autorité de procéder à un examen détaillé du cas d'espèce. Elle peut adopter, cas échéant, une solution différente de celle préconisée par la circulaire, sous réserve d'une violation du principe de l'égalité de traitement (Bellanger, op.cit., p.63-64).

Ces conséquences, valables pour les circulaires administratives, sont transposées mutatis mutandis à la pratique administrative. Elle ne lie pas les juridictions et "le seul effet de la bonne foi dans ce cas est d'imposer aux autorités d'avertir à temps les particuliers si la nouvelle pratique porte une atteinte irrémédiable à un droit de procédure. Au-delà de cette exigence, l'effet de la bonne foi cesse. En particulier, les administrés ne peuvent se prévaloir de la seule existence de l'ancienne pratique pour obtenir un traitement conforme à celle-ci" (Bellanger, op.cit., p.64).

La jurisprudence (ATF121 II 473, 478 et 110 Ib 382, 383-384) met en évidence un élément supplémentaire : les directives, instructions et autres circulaires servent à créer une pratique administrative uniforme. Les autorités d'exécution doivent les respecter pour autant qu'elles expriment fidèlement le sens de la loi (ATF 121 II 473, traduit in JT 1997 I 370, 373).

Une pratique administrative peut être modifiée aux mêmes conditions que celles dans lesquelles elle a été instaurée (Bellanger, op.cit., p.63) : si la pratique est informelle, la modification pourra intervenir de manière également informelle.

S'agissant encore du pouvoir d'examen de l'autorité de taxation, on ne saurait reconnaître aux limitations qui résultent de la loi en matière de rappel d'impôt (art.151 al.2 LIFD; 221 al.2LCdir) une application étendue au point d'interdire à l'administration de procéder à un réexamen de la situation du contribuable d'une période fiscale à l'autre. En d'autres termes, si une évaluation faite par l'autorité suite à une déclaration complète et précise du contribuable de ses éléments imposables ne peut être remise en cause - pour une taxation entrée en force - dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, l'administration conserve la possibilité de revenir sur le traitement réservé aux dits éléments imposables durant une période fiscale subséquente, dont la taxation n'est pas encore entrée en force.

b) En l'espèce, la pratique (ou droit coutumier) d'exonération dont les recourants se prévalent est clairement *contra legem* (v. cons.3, 4 ci-dessus). Sous cet angle, la pratique antérieure ne pouvait pas seulement être modifiée, elle le devait. Reste à voir si cette modification de pratique administrative est intervenue dans le respect des principes de l'égalité de traitement et de la bonne foi, dont la portée est toutefois limitée en ce cas.

Le service des contributions a communiqué le 10 avril 2003 - et non pas seulement le 11 juin 2004 comme les recourants le soutiennent - sa volonté d'imposer les revenus concernés au président de la fédération neuchâteloise des sapeurs-pompiers. Le courrier en cause faisait suite à plusieurs entretiens que ledit service avait eus avec ce dernier. La question avait été soulevée par une commune neuchâteloise dont les soldes avaient fortement augmenté les années précédentes. Le problème était donc débattu non seulement au sein des autorités fiscales mais également auprès des communes et du corps des sapeurs-pompiers. Le Conseil communal de La Chaux-de-Fonds avait été informé de l'obligation de déclarer et d'imposer les soldes le 15 janvier 2003. Rien n'indique qu'il s'agisse de la seule commune officiellement informée.

Ceci ne changerait au demeurant rien, puisque le canal d'information choisi pour toucher tous les sapeurs-pompiers (i.e. un courrier au président de la Fédération des sapeurs-pompiers neuchâtelois, association faîtière des sapeurs-pompiers de ce canton) apparaît tout à fait adéquat : en informant la personne hiérarchiquement supérieure à tous les sapeurs-pompiers, à charge pour celui-ci de transmettre l'information, on touchait tous les sapeurs-pompiers, ce qu'une information directe aux contribuables concernés ne permettait pas. Du reste, les relations entre le service des contributions et le président de la fédération des sapeurs-pompiers neuchâtelois laissent apparaître que ce dernier avait endossé la qualité de représentant - certes informel - de la catégorie de contribuables concernés. A charge donc pour lui de les informer. Sauf à écrire à tous les contribuables neuchâtelois, ce qui était manifestement disproportionné, une correspondance aux contribuables ayant précédemment déclaré des revenus de sapeurs-pompiers volontaires - pour peu qu'il y en ait au vu de la pratique antérieure alléguée - n'aurait pas touché ceux qui ont commencé leur engagement en 2003, respectivement ceux qui n'auraient pas déclaré ces indemnités précédemment, et aurait inutilement informé des contribuables qui avaient cessé leurs activités dans l'intervalle. La communication de la nouvelle pratique n'avait pas non plus sa place dans les informations générales adressées à tous les contribuables avec les formulaires de déclaration d'impôt, ces informations étant par définition générales et ne pouvant développer la situation de chaque catégorie de contribuables. Les recourants ne peuvent donc pas se plaindre de n'avoir pas été informés. Le courrier du 19 février 2004 de B. à l'autorité fiscale en est la preuve.

Intervenue début 2003, l'information formelle a été communiquée en temps utile pour la période fiscale 2003. L'administration n'était pas liée par le traitement précédemment accordé.

Il n'y a pas au dossier d'indications concrètes selon lesquelles seules les personnes qui n'auraient pas été taxées au 11 juin 2004 pour l'année 2003 se verraient imposées sur les revenus litigieux. Les recourants ne sont donc pas victimes d'une inégalité de traitement. On a vu que l'adaptation de l'ancienne pratique à la lettre claire de la loi a été annoncée le 10 avril 2003 déjà, le courrier du 11 juin 2004 ne faisant que répéter ce que les contribuables concernés devaient déjà savoir. Le principe de la bonne foi, de portée limitée en l'absence d'assurances concrètes données à un administré, n'est pas non plus violé, la nouvelle pratique ayant été annoncée suffisamment tôt et avec une telle clarté que les contribuables ne pouvaient que s'y conformer.

7. L'argument tiré de l'exclusion de l'obligation de cotiser sur les indemnités analogues à la solde dans les services du feu contenue à l'article 6 al.2 litt.a RAVS tombe à faux.

Le traitement réservé par le législateur à un revenu dans d'autres domaines que le droit fiscal n'influence pas ce dernier, lorsque la disposition fiscale est claire, comme c'est le cas ici. Tout au plus aurait-on pu tenir compte de cet élément s'il avait fallu procéder à une interprétation systématique de la disposition de la LCDiren cause, ce qui n'a pas été nécessaire, vu précisément le texte clair de l'article 27LCDir. Hormis cette dimension de l'interprétation législative, les dispositions fiscales et celles des assurances sociales sont indépendantes les unes des autres. Contrairement à ce que les recourants tentent de tirer du jugement du Tribunal fiscal, il n'existe pas d'obligation d'harmoniser les deux systèmes, comme il en existe par exemple par le biais de la LHID en matière d'impôt fédéral direct et d'impôts directs cantonaux et communaux.

En définitive, le recours doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable, et le jugement rendu le 22 novembre 2005 par le Tribunal fiscal doit être confirmé.

8. Les recourants succombant, les frais seront mis à leur charge, en compensation avec leur avance (art.47 LPJA). Ils ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art.48 LPJA a contrario).

Par ces motifs, LA Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met les frais de procédure à la charge des recourants par 770 francs, comprenant un émolument de décision de 700 francs, auquel s'ajoutent les frais forfaitaires par 70 francs, compensés avec l'avance de frais effectuée par 770 francs.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 7 juillet 2008

Sont exonérés de l'impôt:

a.

les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial;

b.

les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'art. 20, al. 1, let. a, est réservé;

c.

les prestations en capital versées par l'employeur ou une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, à condition que le bénéficiaire les réinvestisse dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage;

d.

les subsides provenant de fonds publics ou privés;

e.

les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'art. 23, let. f;

f.1

la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil;

g.

les versements à titre de réparation du tort moral;

h.

les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité;

i.2

les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu³.

1 Nouvelle teneur selon le ch. 7 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1^{er} oct. 1996 (RS824.0).
2 Introduite par le ch. 2 de l'annexe à la loi du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1^{er} avril 2000 (RS935.52).
3 RS935.52

1 L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères.

1 bis En cas de vente de droits de participation, au sens de l'art. 4 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé¹, à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, le revenu de la fortune est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance d'impôt prend naissance (art. 12, al. 1 et 1 bis, de la LF du 13 oct. 1965 sur l'impôt anticipé).²

1 ter Les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique sont imposables, sauf si ces assurances servent à la prévoyance. La prestation d'assurance est réputée servir à la prévoyance lorsqu'elle est versée à un assuré de 60 ans révolus, en vertu d'un contrat qui a duré au moins cinq ans et qui a été conclu avant le 66^e anniversaire de ce dernier. Dans ce cas, la prestation est exonérée.³

2 Les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40 %.⁴

3 Chacun des investisseurs ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de placements collectifs au sens de la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC)⁵; le revenu des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est uniquement imposable lorsque l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles.⁶

4 Sont seuls exonérés de l'impôt:

a.

le produit de l'aliénation des droits de souscription, lorsque les droits patrimoniaux font partie de la fortune privée du contribuable;

b.

les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable. L'art. 12, al. 2, let. a et d, est réservé;

c.

les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial;

d.⁷

les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'al. 1terest réservé;

e.

les prestations en capital versées par l'employeur ou par une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, lorsque le bénéficiaire les réinvesti dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage;

f.

les subsides provenant de fonds publics ou privés;

g.

les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception de la pension alimentaire que le conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait obtient pour lui-même et des contributions d'entretien que l'un des parents reçoit pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale;

h.8

la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil;

i.

les versements à titre de réparation du tort moral;

k.

les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité;

l.9

les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu¹⁰.

1RS642.212Introduit par le ch. I 2 de la LF du 10 oct. 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1erjanv. 1998 (RO1998669 677; FF1997II 1058).3Introduit par le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO199923742385;FF19993).4Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO199923742385;FF19993).5RS951.316Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RS951.31).7Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO199923742385;FF19993).8Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1eroct. 1996 (RS824.0).9Introduite par le ch. 3 de l'annexe à la loi du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1eravril 2000 (RS935.52).10RS935.52

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.